

**Архитектоника научно-методологических подходов по вопросам логико-гносеологических исследований ответственности за нарушение
налогового законодательства**

Финансовое право. – 2007. – № 3. – С. 32–35.

Вопрос о понятии, специфике и отраслевой природе института ответственности за совершение налоговых правонарушений является дискуссионным уходящим корнями в более давний спор – о праве на самостоятельное существование финансово-правовой ответственности, дефинитивное определение которое не нашло отражение в законодательстве, а доктринальные определения зачастую разнообразны и противоречивы.

В юридической науке сформировалось несколько позиций по вопросу о правовой природе юридической ответственности за налоговые правонарушения, которые во многом обусловлены научными подходами к определению места административного, финансового и налогового права в системе национального права.

1. Первая группа, состоящая из ученых-административистов, которые, не исследуя вопрос о соотношении финансовой и налоговой ответственности, рассматривают последнюю в качестве административной¹.

Например Г.А. Кузьмичева, Л.А. Калинина включают институт налоговой ответственности в институт административной ответственности и пишут об «универсальности института административной ответственности»². По мнению Л.А. Калининой, если рассматривать финансовую и налоговую ответственность как разновидности административной, то очевидно, что принятие того или иного отраслевого закона, в том числе и кодификационного, которым регулируется указанная сфера общественных отношений, не влечет возникновения нового подвида юридической ответственности. В противном случае следует признать предпринимательскую, земельную, бюджетную, экологическую, аграрную, таможенную ответственность³.

Сторонники данной точки зрения утверждают, что налоговое правонарушение – это не что иное, как один из видов административного правонарушения и, соответственно налоговая ответственность – разновидность административной ответственности. Данный постулат восходит к существующей в теории административного права концепции о том, что нормы административного права, закрепляя

широкий круг мер принудительного воздействия, охраняют не только административно-правовые отношения, но и отношения регулируемые гражданским, земельным и иными отраслями права, реализацию которых призваны обеспечить органы исполнительной власти⁴. Это означало признание того факта, что административными санкциями, прежде всего, охраняются обновленное налоговое, таможенное дело, борьба с монополизмом и многие другие экономические отношения, возникшие в ходе экономических преобразований⁵.

2. Ко второй группе относятся ученые – специалисты в области налогового права, которые рассматривают налоговую ответственность как разновидность административной ответственности⁶.

Налоговая ответственность, по мнению А.В. Брызгалина, - это разновидность все-таки административной ответственности, но процедура ее применения предусмотрена не Кодексом об административных правонарушениях, а Налоговым кодексом, то есть актом специального законодательства. Тем не менее административная природа налоговой ответственности сохраняется⁷.

А.Д. Демин констатирует, что налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности, имеющей специфические особенности в сфере налогового процесса, что позволяет данному автору в институте налоговой ответственности выделить общую, особенную и процессуальную части. При этом первые две по своей природе тождественны административной ответственности, то налоговый процесс обладает существенной спецификой⁸.

Точка зрения по поводу налоговой ответственности как разновидности административной ответственности также во многом обусловлена тем, что налоговое правонарушение как основание применения мер юридической ответственности, по своей природе и признакам идентично административному правонарушению, поэтому, несмотря на специфику правового закрепления налоговой ответственности, сделать вывод о ее полной самостоятельности наравне с уголовной, гражданской, административной и дисциплинарной, по мнению этих авторов, нельзя.

3. Третья группа ученых – специалисты в области финансового права рассматривают налоговую ответственность как разновидность финансовой ответственности⁹.

По мнению Ю.А. Крохиной отнесение налоговой ответственности к разновидности финансово-правовой ответственности подтверждается вхождением налогового права в финансовое в качестве его подотрасли, а также наличием всех тех признаков, которые присущи финансово-правовой ответственности, а именно: основана на государственном принуждении и представляет конкретную форму реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами; наступает за совершение виновного противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения; субъектами ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах могут быть организации и физические лица; для правонарушителя налоговая ответственность выражается в определенных отрицательных последствиях имущественного характера; налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме¹⁰.

В рамках данной концепции мы наблюдаем постулирование финансовой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности¹¹.

Вышеуказанные авторы, как правило, в обосновании своей позиции приводят специфические черты, характеризующие финансово-правовую ответственность. Как отмечает Н.А. Сатарова специфика финансово-правовой ответственности и ее отличие от административной ответственности проявляется наиболее ярко в особенностях финансового правонарушения и финансово-правовых санкций. Выделение финансовой ответственности как самостоятельного вида ответственности обусловлено особенностью правовой природы соответствующего правонарушения, отличной от природы административного, уголовного или гражданско-правового. Это означает, что финансовому правонарушению присущи признаки, которые в совокупности позволяют утверждать, что совершение такого правонарушения повлечет не административную, не уголовную и не гражданско-правовую, а именно финансовую ответственность как разновидность юридической ответственности¹². Другие авторы выделение финансовой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности обуславливают самостоятельностью финансового права в системе национального права¹³.

Данное направление развития научных взглядов на охранительные финансовые правоотношения презюмирует, что финансово-правовая ответственность – это данность и в ней в настоящее время происходит выделение не только налоговой, но и других видов финансовой ответственности, например бюджетно-правовой¹⁴.

4. Четвертая группа авторов полагает, что налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности, обладающий значительной отраслевой спецификой¹⁵.

Тернова Л.В. считает, что выделению налоговой ответственности в отдельный вид юридической ответственности способствует установление Налоговым кодексом процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях¹⁶. Аналогичного мнения придерживается И.И. Кучеров, который утверждает, что отличие налоговой ответственности от других видов ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах заключаются в особенностях ее процессуальной формы¹⁷.

Исследуя специфику налоговой ответственности, М.Б. Разгильдяева выделяет характерные особенности, позволяющие отличать ее от административной ответственности: 1) сфера действия – это область отношений, к которым относятся отношения, складывающиеся по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения; 2) характер применяемых санкций – в качестве налоговой санкции возможно применение только штрафа как наиболее целесообразной формы наказания за налоговое правонарушение в рамках имущественных отношений; 3) налоговая и административная ответственность применяются к различным субъектам правоотношений¹⁸.

Вывод о формировании в правовой системе налоговой ответственности основывается, как правило, на принятии кодификационного акта в налоговой сфере, который легальным образом закрепляет специфические признаки налоговой ответственности, получившие свое развитие в научных взглядах многих авторов.

5. Следующая группа авторов полагает, что ответственность за нарушение налогового законодательства – комплексный правовой институт¹⁹.

Так, Е.В. Овчарова, С.Г. Пепеляев считают, что о налоговой ответственности можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права, направленные на защиту налоговых правоотношений²⁰.

Ю.А. Крохина, одновременно придерживаясь и других точек зрения, констатирует, что состав института налоговой ответственности образуют равнозначные, само-

стоятельные институты других отраслей права, регулирующих общественные отношения, вертикальные и функциональные связи которых на несколько порядков сильнее, чем их связи между собой²¹.

В Республике Беларусь существование нормативно-правовой неопределенности в вопросах ответственности за нарушение налогового законодательства (отсутствие в Налоговом кодексе Республики Беларусь специальной главы, посвященной этим вопросам) приводит к наличию теоретико-научной неопределенности по вопросу характера воздействия налоговой ответственности на правонарушителей и уяснения в связи с этим ее места в системе юридической ответственности. Легальные определения экономического правонарушения и экономической ответственности, которые содержатся в Указе Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций», оторваны от общего доктринального и нормативного контекста исследования такого сложного феномена как ответственность за нарушение налогового законодательства. В связи с этим вопросы выявления и определения места ответственности за нарушение налогового законодательства в системе юридической ответственности в белорусской финансово-правовой науке остаются открытыми.

В настоящее время нормы об ответственности за нарушение налогового законодательства содержатся в трех нормативных правовых актах: Указе Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 г. № 419 «О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений» (срок действия данного Указа ограничен днем вступления в силу Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 года и Процессуально-исполнительного кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях); Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях от 6 декабря 1984 года; Уголовным кодексом Республики Беларусь от 9 июля 1999 года.

Основным нормативно-правовым актом, регулирующим вопросы применения к нарушителям налогового законодательства мер юридической ответственности, является Указ Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 г. № 419 «О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений», в котором на-

шли отражение: положения, касающиеся мер ответственности, применяемых как налоговыми, так и таможенными органами, а также мер по аресту имущества в целях обеспечения поступления в бюджет сумм примененных указанными органами экономических санкций и административных взысканий; применяемые практически во всех странах подходы к определению ответственности субъектов хозяйствования, обеспечивающие соразмерность применяемых мер ответственности за налоговые правонарушения объему причиненного вреда, дифференциацию размеров штрафов в зависимости от длительности просрочки исполнения обязанностей, возложенных на налогоплательщиков; конкретные критерии отнесения экономических правонарушений к малозначительным в целях применения за такие нарушения штрафа в меньших размерах по сравнению с общеустановленными либо неприменение мер ответственности; применение экономических санкций и наложение административных штрафов при наличии смягчающих обстоятельств в размере, уменьшенном в два раза по сравнению с размером, подлежащем применению при отсутствии таких обстоятельств; меры, направленные на укрепление дисциплины в налоговых отношениях и административной ответственности за умышленное совершенные неуплату, неполную уплату налогов и сборов, неисполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению в бюджет налоговых платежей и др.

Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства, выразившееся в совершении налогового преступления, предусмотрена ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь от 9 июля 1999 г. В соответствии с данной статьей уклонение от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном размере, наказывается лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или арестом на срок до шести месяцев, или ограничением свободы на срок до трех лет, или лишением свободы на тот же срок.

То же деяние, повлекшее причинение ущерба в особо крупном размере, наказывается ограничением свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на срок от трех лет до семи лет с конфискацией имущества или без конфискации и с

лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения.

1. Бахрах Д.Н., Кролис Л.Ю. Административная ответственность и финансовые санкции // Журнал российского права. 1997. № 8. С. 86; Кузьмичева Г.А., Калинина Л.А. Административная ответственность. М., 2000. С. 7; Калинина Л.А. Проблемы административной ответственности за нарушение финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8. С. 15-16; Ларичев В.Д., Решетняк Н.С. Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает. М., 1998. С. 10; Старилов Ю.Н. Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995. С. 49-52; Хаменушко И.В., Шеленков С.Н. Проблемы ответственности за нарушение валютного законодательства в связи с принятием Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации // Финансовое право. 2002. № 4. С. 57.

2. Кузьмичева Г.А., Калинина Л.А. Административная ответственность. М., 2000. С. 10.

3. Калинина Л.А. Проблемы административной ответственности за нарушение финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8. С. 15-16.

4. Бахрах Д.Н. Административное право. Часть общая: Учебник. М., 1993. С. 187.

5. Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник. М., 2001. С. 479.

6. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие. М., 2006. С. 301; Ежов Ю.А. Налоговое право: Учеб. пособие. М., 2001. С. 61-62; Зимин А.В. Специфика налоговой ответственности российских организаций // Правоведение. 2001. № 6. С. 33-41; Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1998. С. 313; Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой / Под ред. Г.В. Петровой. М., 1999. С. 359; Курбатов А.Я. Обеспечение баланса частных и публичных интересов - основная задача права на современном этапе // Хозяйство и право. 1996. № 6. С. 64; Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 449; Шевелева Н.А. Финансовое право: новый этап развития // Правоведение. 2002. № 5. С. 11.

7. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. М., 1997. С. 449.
8. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие. М., 2006. С. 303.
9. Архипенко Т.В. Понятие и сущность ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах // Финансовое право. 2004. № 5. С. 48-51; Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. М., 2001. С.143-144.
10. Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. М., 2006. С. 270-271.
11. Вострикова Л.Г. Финансово-правовая ответственность // Финансовое право: Учебник / Под ред. С.О. Шохина. М., 2006. С. 46-56; Емельянов А.С., Черногор Н.Н. Финансово-правовая ответственность. М., 2004. С. 53; Журавлева О.О. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности // Финансовое право. 2004. № 4. С. 27; Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М., 1999. С. 181-184; Крохина Ю.А. Теоретические основы финансово-правовой ответственности // Журнал российского права. 2004. № 3. С. 87-94; Мусаткина А.А. Финансовая ответственность как вид юридической ответственности // Журнал российского права. 2005. № 10. С. 103-112; Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве. М., 2006. С. 311-333; Финансовое право: Учеб. пособие / Под ред. А.А. Ялбуганова. М., 2001. С. 82.
12. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве. М., 2006. С. 325.
13. Мусаткина А.А. Признаки финансово-правовых санкций // Финансовое право. 2004. № 1. С. 25-28.
14. Архипенко Т.В., Макаров А.В. Соотношение административной и бюджетной ответственности // Финансовое право. 2004. № 4. С. 28-31; Батыров С.Е. Проблемы применения и перспективы развития ответственности за нарушение бюджетного законодательства // Финансовое право. 2003. № 2. С. 17-23; Гейхман О.М. Бюджетно-правовая ответственность в системе юридической ответственности // Финансовое право. 2004. № 5. С. 13-17; Емельянов Е.С. Бюджетное правонарушение и бюджетная ответственность: понятие и основные черты // Финансовое право. 2004. № 2. С. 23-26; Маркелов Ф.В. Ответственное использование бюджетных средств как позитивная составляющая бюджетно-правовой ответственности // Финансовое право. 2006. № 4. с. 18-21; Сердюкова Н.В. Финансово-правовая ответ-

ственность по бюджетному законодательству // Финансовое право. 2004. № 5. С. 9-13.

15. Винницкий Д.В. Понятия «налоговое правонарушение» и «налоговая ответственность» // Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. 2-е изд. М., 2006. С. 425-431; Гусева Т.А. За налоговые правонарушения - административная ответственность? // Финансы. 2001. № 12. С. 39; Емельянов А.С. Финансовое право России: Учеб. пособие. М., 2004. С. 193-197; Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. М., 2006. С. 233-235; Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений: понятие, признаки, функции // Правоведение. 2002. № 2. С. 58-66; Козырев А.А. Некоторые вопросы ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах // Государство и право. 2004. № 4. С. 83; Соловьев В.А. Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве // Хозяйство и право. 2002. № 4. С. 92; Староверова О.В., Толокнева Н.А. Налоговая ответственность: понятие, содержание, особенности // Закон и право. 2003. № 7. С. 45-47; Разгильдяева М.Б. Налоговая ответственность в системе юридической ответственности // Правоведение. 2002. № 5. С. 128-133; Тернова Л.В. Налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности // Финансы. 1998. № 9. С. 27.

16. Тернова Л.В. Налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности // Финансы. 1998. № 9. С. 29.

17. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 246.

18. Разгильдяева М.Б. Налоговая ответственность в системе юридической ответственности // Правоведение. 2002. № 5. С. 130-132.

19. Гуреев В.И. Российское налоговое право. М., 1997. С. 145-146; Крохина Ю.А. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, механизм и стадии реализации // Хозяйство и право. 2003. № 5. С. 103-104; Овчарова Е.В., Пепеляев С.Г. Понятие, виды и принципы ответственности за нарушение налогового законодательства // Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 393-397.

20. Овчарова Е.В., Пепеляев С.Г. Понятие, виды и принципы ответственности за нарушение налогового законодательства // Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 393-397.

21. Крохина Ю.А. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, механизм и стадии реализации // Хозяйство и право. 2003. № 5. С. 103-104.

Пилипенко Александр Анатольевич, доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук.

Дом. адрес: 220125, Республика Беларусь, г. Минск, ул. Городецкая, д. 70. кв. 174.

Т. р. + 375 (17) 2095573

Т.д. + 375 (17) 2866974